



论会计目标的定位: 对“决策有用”目标的批判

厦 门 大 学
东北财经大学会计学院

李建发
李守铎

【摘要】笔者在对会计目标解读和对“决策有用观”剖析的基础上,提出了会计目标体系的三个构成部分:前提性目标、基本目标和具体目标。

在会计理论中,会计目标已经成为会计研究的逻辑起点。会计研究的理论框架由此展开,会计理论的其他概念由此阐发。会计目标俨然成为会计理论的内核。对于会计目标的释义,多数学者将其定位在“决策有用观”上,这是与“受托责任观”争论后的一个成果。但持不同意见、甚至反对的声音还是存在的,尽管很微弱。吴建业(2004)在“对会计目标的反思”一文中,提出我国会计目标的定位应该是“如实反映”。我们深受启发,欲对其作进一步探讨,不敢说创新,只要“澄清问题,以正视听”足矣!

一、对会计目标的解读

笔者认为,会计目标之所以成为人们争论不休的焦点,直接原因是由其构建的

会计理论与会计实践脱节,不能有效指导实践,最有力的证据就是理论界会计信息失真问题无能为力。而直接的、深层的原因在于基础概念的混乱。

什么是“目标”?《辞海》给出了两种解释:一是射击、攻击或寻求的对象;二是想要达到的境地或标准。第一种解释是直观意义上的,类似于语法中的“宾语”角色——谓语动作的施加对象或者承载者。第二种解释是抽象意义上的,“主语”是目标的承载者。但是两种解释更本质的区别在于指向对象的不同,借用主客体关系来讲,第一种解释中的目标指主体(运用一定的工具和手段)所施加的客体,而第二种解释中的目标指主体施加动作之前已经设定的目的,施加动作完成后得到的效果就是结果,它是目标的转化形式。所以,“目标”的第一含义是现实的客体,第二含义是主体(人)设定的潜在目的。在“会计目标”中,我们取的是第二含义,即会计目标是特定主体(人)基于会计系统(工具)所要达到的境

地,它是沟通会计系统与会计环境的桥梁,是连接会计理论与会计实践的纽带。其实,会计目标这个概念本身就容易被人误解,因为“目标”是有理性的主体(人或组织)独具的,其他的物种只能称作本能意识,遑论物体了!会计是一个客观存在的信息系统,而会计目标是基于工具概念构建的,它遮住了“人”这一主体才是目标的真正载体。

这里,我们把“会计目标”中的“目标”定义为“主体所持的目的”。那么,“会计目标”的本质辨析点就在于“会计”二字了。显然,我们的思路推进到了“会计本质”这一命题。笔者认为,对会计本质见仁见智的争辩,根源在于站立的角度不同,“信息系统论”站在工具本身的立场,而“管理工具论”是站在主体(人)的角度。本文支持“信息系统论”。因为从广义上看,人造的工具都是服务于人类的生产和生活活动(包括管理活动),所以,“管理工具论”把会计本质泛化了。而会计本质应该是作为工具之一,与

部董事的影响,可以确保董事会公正决策,防止合谋行为,保护中小股东的利益;独立董事不在公司内任职,能够对经理层进行更有效的制衡并客观地评价经理层的经营业绩。

在我国双层制公司治理结构下,引入独立董事制度,既不是原有公司监事会的重复设置,更不是公司权力结构的重建。首先,独立董事和监事会分别代表不同的利益主体,因此即使同样是财务监督和业务监督,他们的侧重点也是不一样的,监事会由股东代表和适当比例的职工代表组成,主要致力于维护股东(主要是大股东)权利和职工权利。独立董事独立于大股东和通常为大股东所操纵的管理层,主要致力于保护中小股东的利益;其次,独立董事和监事会还具有不同的监督性质。独立董事制度属于董事会的内部控制机制,而监事会则是在董事会之外与其并行的监督机构。监事与独立董事的主要区别之一即在于监事不参与董事会的决策,而独立董事却恰恰是在执行层次上通过参与董事会的决策来提高决策的科学性和公正性,以制衡大股东和管理层,保护中小股东利益。因此,我国在借鉴国外公司治理结构的成功经验基础上引入独立董事制度,是对我国现有公司内部监督机制的必要补充,不仅不应忽视监事会的作用,而且要继续强化监事会的职能,积极发挥

监事会股东监督和职工参与的良好作风。

(三) 强化监事会监督职能

切实强化监事会的各种监督职能,使监事会真正有效地起到监督作用,应给予监事会一定的实质性权力,譬如董事会的重大决策都必须得到监事会的通过,赋予监事会对董事、经理的解聘建议权。在公司的经营管理者掌握了较大的权力,股东大会的权力趋于淡化的情况下,强化监事会的各种监督职能显得尤为重要。实行监事问责制,监事因未尽法定义务而给公司带来损失的应承担相应责任。监事会成员构成除股东代表和职工代表外,可以设立外部监事,而外部监事的主体选择,除了要考虑相关专业背景知识、社会阅历和社会地位之外,还要考虑其能否切实有效地履行监督职责。

(四) 加快经理人市场的形成

改变企业经营者的选拔方式,使上市公司经营者的产生制度化、规范化。聘任制无疑是一种取代任命制的有效方法。董事会会根据应聘人员的经营能力和经验等标准来挑选和聘任经理,与之形成委托——代理关系。董事会要降低聘用经理人员带来的风险,需要两个基本制度条件:一是能够选择出真正有能力的经理人员,二是能够及时淘汰不胜任或违规的经营者。这就需要有一个

竞争性的经理人员市场,使真正的人才脱颖而出,人才资源的配置得到优化。

(五) 健全对经营者的激励和约束机制

激励就是要使高层经理人员为公司尽心尽力,发挥最大潜力,达到和实现所有者的期望。改革收入分配方式是建立企业经营机制的一个关键环节。要实现有效激励,必须使上市公司经营者的贡献与报酬对等,使经营者的贡献得到应有的评价和回报。同时,加强对经营者的约束力度,既要重视董事会、监事会作为公司内部权力制衡机制的作用,又要进一步完善对公司的财务检查和审计等外部监督制度,建立经营业绩考核制度和决策失误追究制度,实行领导人任期经济责任审计。

四、结束语

综上所述,完善我国上市公司的治理结构是一个系统工程,涉及到方方面面,不能一蹴而就,更不能脱离国情,盲目照搬外国经验。现代公司治理结构是一种基于效率原则的、关于企业组织内外各要素贡献者之间的责任、权力、风险与利益相互匹配的制度安排。显然,作为一种制度安排的公司治理结构与作为经济组织形式的企业发展演变,有着密切关联。

其他工具相比较得出的特征,这只能从会计系统本身来引发,所以将其定义为“信息系统”是恰当的。由“信息系统”的本质,可以派生出会计系统的两个核心构件:一是反映性与历史信息;二是货币计量与财务信息。由于“决策有用观”目标导向的引致,人们对历史信息普遍持怀疑乃至否定态度,但谁又能真正回答下面两个问题:一是历史信息真的到底有什么作用?过去、现在、未来三者是处于联系还是分割状态?二是作为社会学之一的历史学,其地位从未动摇过,而作为管理领域“历史学”地位的会计学提供的历史信息,又有什么充分理由消失呢?仅此一点看,无论将来会计学的形式如何变化,其“反映性”的特质是不变的。我们不知道价值的表现手段——货币何时消亡,但并不是说要等到货币消亡才考虑其他的计量手段。现在,人们已经对财务信息的作用提出了质疑。看来,财务信息的扩展、突破,以及与非财务信息的兼容性是一个富有挑战性的命题。

我们界定了“目标”和“会计”的含义,但在套用“主谓宾”式的“主体——工具——客体”三位一体关系式子时,需要解释的另一个问题是对“主体”的划分为两类:一类是会计人员,具体操作会计系统他们运用会计技术和规范,对经济活动产生的信息进行记录、加工和转换,由此产生会计信息;第二类是会计信息需求者,利用会计信息进行预测、计划、决策、控制和评价等管理活动,会计信息成为管理活动的辅助工具,一定程度上的管理工具。本文取第二类主体指向,把第一类主体——会计人员假设为无偏私的客观会计系统的一部分。如此看来,会计目标的定位就很清晰了,即特定主体借助于会计信息来实现管理之目的。吴建业提出的“如实反映”观点,其不足之处在于站在工具本身的立场,取上文第一类主体的指向——会计人员;其实,这是会计本质——信息系统论的翻版,有同义语反复的嫌疑。当然,我们并不是否定第一类主体指向和如实反映的目标取向,相反,我们认为它是第二类主体指向和辅助实现管理之目的的基础和前提。所以,我们暂时把会计目标分为两类:前提性目标,如实反映;基本目标,辅助实现管理之目的。

二、对“决策有用观”的剖析

会计目标是一个体系,从不同的角度,可以将会计目标分为不同的种类。从抽象度来看,可分为基本目标和具体目标。基本目标如前文所述。具体目标是什么呢?它是基于一定的经济环境和交易关系产生的,例如“决策有用观”。它所依托的两权分离,是以资本市场为媒介的。在这种环境下,股东和债权人虽仍参照受托责任的履行情况,但是,他们同时关注着资本市场的平均

风险和报酬水平及其所投资企业的可能与报酬。此时,会计已不仅仅反映受托责任的履行情况,还反映企业所面临的风险和机会,其目的便是提供决策有用的信息。更值得肯定的是,它完美的解答了潜在投资者对会计信息使用的问题,他们不需要了解受托责任履行情况,而是利用信息做出投资决策。

从求证的目的看,上述界定有些强人所难,不能令人诚服。下面的几点分析,可以提供充分的理由证明“决策有用观”的缺陷是致命的。

(一)同上述对会计目标的分类思路一样,笔者认为,决策仅仅是企业管理的一个环节,它还包括预测、分析、控制等内容,为企业管理决策服务并不能代替会计为企业管理服务。可见,企业管理部门利用会计信息不仅仅是为了决策,会计也不仅仅只是提供决策有用的信息。自然,有人会把决策辩解为“做出判断”,这又犯了“扩大化”或者“泛化”的毛病。人们利用任何信息的目的都是为了做出判断,这是普遍的。显然,它没有点出利用会计信息与利用其他信息做出判断的差别。

(二)从会计信息需求者的角度看,会计信息的外部使用者很多,包括投资者、债权人、政府有关部门、职工团体与个人以及其它利益关联者。因决策需要而利用会计信息,最贴切地说明了投资者、债权人的目的;至于政府中的部分部门、职工团体与个人和其它利益关联者,政府将会计信息作为进行宏观调控决策的依据,职工团体与个人将会计信息作为去留决策的依据,其它利益关联者以会计信息作为可否继续保持某种经济关系的决策依据。但是,对税务部门来说,他们利用会计信息,并不需要做出任何决策,而是仅仅以此为依据对企业进行征税。显然,“决策有用观”并不适合于这一现实,所以,人们利用会计信息在两个方面做出决策:评价过去和预测未来,而现在人们过多强调了会计信息的“预测”功能。

(三)从决策的“预测”功能的可能性看。首先,关于未来的信息是不可靠的,这可以用反证法来证明。假设关于未来的信息是可靠的,那么现在无论如何作为、怎样行动都是无济于事的——未来决定了现在,类似于宿命论。这在逻辑上是讲不通的!因为按照信息经济学和博弈论的观点,人们获取了额外信息后,必然改变原来的策略和行动,从而使博弈结果发生了偏移。如公式所示: F_0 表示初始状态(结果), F_1 表示变动后的状态(结果), X_i 表示影响因素,则

$$F_0=f(X_1, X_2, X_3, \dots, X_n);$$

$$F_1=g(X_1, X_2, X_3, \dots, X_n, X_{n+1});$$

因素 X_{n+1} 表示人们获得了关于未来状况的信息。显然, $F_0 \neq F_1$,是因为函数法

则 g 受到 X_{n+1} 的影响)和 f 不同;二是因为变量个数不相同。这个道理类似于量子力学里的“测不准原理”,测量行为本身变成了一个内生变量,从而改变了测量结果——人们永远捉不住自己的影子!实际上,关于未来信息是人们对于未来状况的估计和判断,它立足于现在而面向未来。

其次,从因果关系的角度分析,会计在本质上是以“投入——产出”、“成本——收益”原则为骨架构建的,收益表是这一关系的集中体现。而存量——资产负债表是成本的表象,资产负债表的前后变动比较——流量,构成了净利润。但我们只能对成本(以资产负债表表现出来)进行计量和控制,收益难以预测和掌控。在更一般的意义上,会计反映了这样的哲学逻辑“谋事在人,成事在天”,所以,即使会计提供了关于未来状况的信息,其作用的发挥仍然受到人们的质疑。

因此,“决策有用观”形象地描述了某种环境中特定会计信息使用者对会计信息特定需求情况下的会计目标,但它却未能概括会计的所有目标,其真正原因在于它们未能从整体上考察会计目标,试图以某一具体会计目标来代替整体目标。我们把会计目标划分为两个层次:基本目标和会计目标。处于不同历史时期的会计,其基本目标是一致的,而具体目标则因历史环境的变化而不相同,因会计主体的不同而发生差异;基本目标适合于所有历史环境下的所有会计信息使用者,而具体目标则仅仅适合某一环境下的某一具体会计信息使用者。

三、结论

会计目标是会计系统与会计信息使用者需求的辩证统一。当然,从长期看,会计系统终归是由会计环境(信息需求者)决定的,但在短期内,会计系统(会计本质)具有一定的稳定性,由此构成了会计目标的一个约束因素,本文正是立足于这个前提展开的。我们把上面的结论列成表格,如下:

前提性目标	如实反映
基本目标	辅助实现管理之目的
具体目标	决策有用等

从实践操作的角度看,会计信息失真问题还没有得到有效解决,第一步的前提性目标就没有实现,剩下的基本目标和具体目标就不必讨论了。会计信息缺乏可靠性,不但对于会计实践有百害而无一利,而且对于会计理论研究也危害巨大,最明显的例子是实证研究据以得出的结论有多大价值。总之,笔者主张,目前会计理论研究的重点应放在如何做到“如实反映”上面,即使制定我国的概念框架(CF)也要以之为中心,前提性目标实现了,再去研究如何服务于“决策和管理”问题。